

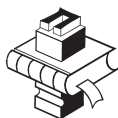
Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации

---

**М. Р. Пинская**

# **ОСНОВЫ теории налогов и налогообложения**

*Под научной редакцией  
доктора экономических наук,  
профессора В.С. Барда*



**Палеотип**

Москва, 2004

**УДК 338.242(075.8)**  
**ББК 65.290-2**  
**П32**

**Рецензенты:**

*Г. Б. Поляк*, д.э.н., профессор, проректор по научной работе Всероссийского заочного финансово-экономического института;  
*Н. М. Сабитова*, д.э.н., зав. кафедрой “Финансы” Казанского Государственного финансово-экономического института.

**П32** **Пинская М.Р. Основы теории налогов и налогообложения** / Под научн. ред. д.э.н., проф. В.С. Барда: Монография. — М.: Издательство «Палеотип», 2004. — 216 с.

ISBN 5-94727-086-2

В монографии рассмотрены: сущность и функции налогов, виды налогов и сборов, эволюция финансовой мысли в области налогообложения; экономические и правовые основы налогов и сборов, принципы налогообложения; налоговая политика государства, особенности налогового регулирования экономики; особенности построения и принципы организации налоговой системы Российской Федерации; исторические аспекты становления и развития системы налогообложения в России, начиная с Древней Руси по настоящее время.

Монография дает представление об основных теоретических проблемах в области налогов и налогообложения; основных направлениях проводимой в стране налоговой политики; налоговом законодательстве Российской Федерации; эволюции системы налогообложения, начиная с истоков российской государственности.

Для экономистов, юристов, менеджеров, а также студентов, аспирантов и преподавателей экономических и юридических вузов и факультетов, слушателей системы повышения квалификации.

ISBN 5-94727-086-2

© М. Р. Пинская, 2004  
© Издательство «Палеотип», 2004

---

---

# ОГЛАВЛЕНИЕ

---

---

<b>Глава 1. Сущность налогов и сборов, их социально-экономическая роль в развитии экономики</b> .....	5
<b>1.1.</b> Экономическая природа налогов, сборов и других платежей. Функции налогов, их взаимосвязь .....	5
<b>1.2.</b> Дискуссионные вопросы о сущности и функциях налогов .....	18
<b>1.3.</b> Эволюция финансовой мысли о содержании налогов и их роли в формировании доходной базы бюджета и регулировании экономики .....	33
<b>Глава 2. Налоговая политика как часть экономической и финансовой политики государства</b> .....	51
<b>2.1.</b> Государство и налоги. Причины возникновения налоговых платежей в экономике государства .....	51
<b>2.2.</b> Понятие налоговой политики, ее цель и основные направления .....	55
<b>2.3.</b> Методы налогообложения. Влияние прогрессивного налогообложения на выравнивание доходов и имущества населения .....	60
<b>Глава 3. Налоговая система государства</b> .....	73
<b>3.1.</b> Понятие налоговой системы, ее элементы .....	73
<b>3.2.</b> Классификация налогов и сборов, ее назначение. Виды налогов и сборов .....	77
<b>3.3.</b> Налоговая система Российской Федерации, проблемы ее совершенствования .....	100

<b>Глава 4. Принципы построения налоговой системы и их влияние на ее эволюцию</b> .....	108
<b>4.1.</b> Применение классических принципов налогообложения в условиях становления налоговой системы Российской Федерации .....	108
<b>4.2.</b> Развитие принципа справедливости налогообложения зарубежными экономистами .....	111
<b>4.3.</b> Современные принципы налогообложения и их отражение в российской налоговой системе .....	120
<b>Глава 5. Налоговое законодательство Российской Федерации</b> .....	126
<b>5.1.</b> Элементы налога в российском налоговом законодательстве .....	126
<b>5.2.</b> Налоговый кодекс о налоговом правовом пространстве в Российской Федерации .....	135
<b>5.3.</b> Правовые основы налогообложения предпринимательской деятельности в Российской Федерации .....	146
<b>Глава 6. Эволюция налоговой системы России</b> .....	160
<b>6.1.</b> Подати и сборы в X–XVIII вв. ....	160
<b>6.2.</b> Налоги и сборы в XVIII–XIX вв. ....	162
<b>6.3.</b> Мероприятия советской власти в области налогообложения. Налоги в годы “военного коммунизма” (1917–1922 гг.) .....	166
<b>6.4.</b> Налоги в годы “новой экономической политики” (1922–1929 гг.) .....	171
<b>6.5.</b> Налоговая реформа 1930–1932 гг. ....	180
<b>6.6.</b> Налоги в годы Великой Отечественной войны (1941–1945 гг.) .....	182
<b>6.7.</b> Налоги и сборы в 1946–1991 гг. ....	184
<b>6.8.</b> Налоговая реформа 1992 г. ....	196
<b>Литература</b> .....	211

---

---

## **ГЛАВА 1**

# **СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ И СБОРОВ, ИХ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ РОЛЬ В РАЗВИТИИ ЭКОНОМИКИ**

---

---

### **1.1. Экономическая природа налогов, сборов и других платежей. Функции налогов, их взаимосвязь**

Экономическое содержание налогов выражается взаимоотношениями государства, с одной стороны, и хозяйствующих субъектов и граждан, с другой стороны, по поводу формирования государственных финансов. В условиях рыночной экономики налоги главный метод мобилизации доходов в государственную казну и способствуют государственному регулированию экономической деятельности физических лиц и организаций.

Налоги участвуют в перераспределении валового внутреннего продукта и национального дохода. Общественное содержание налогов в том, что они выступают частью единого процесса воспроизводства, специфической формой производственных отношений. Их обусловленность стоимостным распределением подчеркивает исторически преходящий характер налогов. Источником налогов выступает национальный доход – вновь созданная стоимость, образуемая в процессе производства посредством труда, капитала и природных ресурсов. Налоги в результате изъятия становятся собственностью государства и используются им для выполнения своих функций. Налоги обусловлены потребностями общественного развития. По мере роста национального дохода совершенствуются и финансовые отношения в обществе по поводу формирования, распределения и использования доходов участников общественного производства – хозяйствующих субъектов, наемных работников и государства.

Налоги экономическая категория, поскольку им присущи:

- устойчивые внутренние свойства;
- закономерности развития;
- отличительные формы проявления.

Своеобразие отношений, составляющих содержание налогов как экономической категории в том, что они имеют денежную форму выражения. Налоги связаны с теми процессами, которые в общественной жизни сопровождаются движением денежных средств. В современном обществе налоги выражают реально существующие денежные отношения, проявляющиеся в процессе легального (законного) изъятия части валового внутреннего продукта и вновь созданной стоимости (национального дохода) для удовлетворения общегосударственных потребностей.

Выделяют следующие признаки налогов

- 1) обязательность (принудительность);
- 2) законодательно-правовой характер;
- 3) безэквивалентность (в том смысле, что отсутствует приращение плательщика на компенсацию уплаченных им сумм со стороны государства);
- 4) определенность сроков и размеров платежа.

Налоговые отношения часть финансовых отношений, и поэтому выражают общие свойства, присущие финансам. Важным признаком налогов, как и финансов, является их денежный характер. Внешней формой налогов, т. е. их материальной основой выступает реальная сумма денежных средств общества, мобилизуемая государством в централизованный фонд (федеральный, региональные и местные бюджеты и внебюджетные фонды). Процесс отчуждения имеет одностороннее движение стоимости от налогоплательщиков к государству на условиях безвозвратности.

Налоговые отношения имеют свои специфические признаки и черты, собственную форму движения. В отличие от финансов, деньги не являются обязательным условием существования налогов. Истории известно множество примеров натурального обложения.

В государствах с развитой рыночной экономикой налоги используются как *метод* прямого управления бюджетными отношениями и косвенного (опосредованного через льготы и санкции) воздействия на производителей товаров, работ и услуг. Государство через налог:

- достигает относительного равновесия между общественными потребностями и ресурсами по их удовлетворению;
- обеспечивает рациональное использование природных богатств, вводя штрафы и другие ограничения на распространение экологически вредных производств;
- решает различные социальные и множество других общественных проблем, в первую очередь, проблему выравнивания уровня доходов своих граждан.

При налогообложении обязательно должен соблюдаться воспроизводственный принцип, налог должен стимулировать рост производства, его пропорциональность, повышение производительности труда. Сочетание интересов государства и производителя, целостная активно действующая система регуляторов экономики, формирующая цели и выбор стратегии, методы и средства хозяйственной деятельности каждой организации при одновременном учете приоритетных общегосударственных интересов – основное условие выхода нашей страны из кризиса.

Налоги – экономическая категория, выражающая отношения, возникающие в процессе перераспределения национального дохода страны в связи с формированием централизованного фонда финансовых ресурсов государства. Это принудительное изъятие части дохода или имущества физических лиц и организаций в бюджет и внебюджетные фонды государства без притязания плательщиков на компенсацию уплаченных ими сумм со стороны государства. Несмотря на то, что налоговые платежи в бюджете обезличиваются, эквивалентность в определенной мере присутствует, хотя она не персонализирована.

Согласно п. 1 ст. 8 НК РФ, “под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований”.

В рыночной экономике важнейшими видами государственных доходов являются налоги, сборы, взносы, пошлины, поступающие в бюджетную систему государства и другие государственные внебюджетные фонды.

В пункте 2 ст. 8 НК РФ дается определение понятия “сбор”: “Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с орга-

низаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)”.

В Законе от 27 декабря 1991 г. № 2118-І “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” не проводилось различий между налогом и сбором. В статье 2 Закона говорилось, что под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. То, что законодатель разграничил данные понятия, является большим достижением.

Анализируя содержание ст. 8 НК РФ, можно предположить, что в отличие от налога, характерным признаком сбора является эквивалентность: уплата сбора является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов юридически значимых действий представителей государственных интересов.

С этой точки зрения интересно отметить, что в налоговом законодательстве недостаточно четко прописаны различия между налогами, сборами, с одной стороны, и пошлинами, с другой стороны. В частности, государственная пошлина попадает под определение сбора, поскольку, согласно ст. 1 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-І “О государственной пошлине” под государственной пошлиной понимается установленный Законом обязательный и действующий на всей территории Российской Федерации платеж, взимаемый **за совершение юридически значимых действий** либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

В налоговом законодательстве проведены различия между сборами и взносами. Более того, в п. 2 ст. 8 понятие сбора и взноса полностью отождествляется, хотя с финансовой точки зрения они различаются. Сборы взимаются за услуги государства, которые оно оказывает конкретной категории своих граждан, т. е. это принудительные платежи за услуги **индивидуального** характера. В качестве примера можно привести гербовый сбор, взимаемый с отдельных лиц и организаций при офор-



млении гражданско-правовых сделок, выдаче документов; сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор за уборку территории населенных пунктов и др. Взносы являются принудительными платежами за услуги, которые государство оказывает **определенным группам** своих граждан без эквивалентного обмена. В отличие от сборов, взносы не являются индивидуальными единичными услугами государственного сектора. Это комплексная деятельность государства по отношению к специальной группе хозяйствующих субъектов или граждан. В качестве примера можно назвать взносы в социальные фонды (пенсионный фонд, фонд занятости, фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования и др.). С 1 января 2001 г. вступила в силу глава 24 НК РФ, в которой все эти взносы были объединены под общим названием “единый социальный налог”.

Таким образом, можно констатировать, что в налоговом законодательстве еще не проведены четкие различия между налогами, сборами, взносами, пошлинами и другими платежами налогового характера.

Сборы и взносы – это принудительные изъятия части дохода или имущества плательщика в пользу государства (это сближает их с налогами). Однако плательщик вправе притязать, в более или менее выраженной форме, на встречную услугу государства. Следовательно, в отличие от налогов, в большинстве случаев они носят эквивалентный характер. Исключения составляют взносы в государственные внебюджетные фонды, которые называют еще целевыми налогами. В отличие от налогов, сборы, взносы и пошлины носят также регистрационный, разрешительный характер.

Существует много разновидностей сборов, взносов и пошлин. Важнейшими с финансовой точки зрения являются лицензионные сборы, взносы на социальное страхование, взносы во внебюджетные фонды, таможенные пошлины, государственная пошлина. Наиболее распространенными являются административные сборы. Они взимаются за определенные государственно-правовые услуги (например, за выдачу паспорта, включение в поземельную книгу); плата за пользование (землей, водой и т. п.) и др.

Различают два вида сборов, взносов и пошлин: схожие с ценой, и схожие с налогом. К первому виду относятся комму-

нальные платежи, плата за содержание детей в детских садах, курортный сбор с туризма и деловых поездок, уплачиваемые приезжающими и способствующие созданию и поддержке туристической и деловой инфраструктуры ряда регионов и др. Ко второму виду – взносы на социальное страхование, платежи за пользование природными ресурсами и др. Платежи за пользование определенными ресурсами или услугами тоже бывают двух разновидностей: с одной стороны, они представляют собой – аналогично ценам – возмещение за индивидуально рассчитываемое использование государственных сооружений (например, водоснабжение, канализация); с другой стороны, могут иметь налоговый характер.

Сборы взимаются за услуги государства, которые оно оказывает конкретной категории своих граждан, т. е. это принудительные платежи за услуги индивидуального характера. В качестве примера можно привести гербовый сбор, взимаемый с отдельных лиц и организаций при оформлении гражданско-правовых сделок, выдаче документов; сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор за парковку автотранспорта; сбор за уборку территории населенных пунктов и др.

Взносы – это принудительные платежи за услуги, которые государство оказывает определенным группам своих граждан без эквивалентного обмена. В отличие от сборов, взносы не являются индивидуальными единичными услугами государственного сектора. Это комплексная деятельность государства по отношению к специальной группе хозяйствующих субъектов или граждан. В качестве примера можно назвать взносы в социальные фонды (пенсионный фонд, фонд занятости, фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования и др.).

Государство взимает сборы и взносы как компенсацию за оказание конкретных услуг своим гражданам. Например, это связано с необходимостью выполнять государством возложенные на него социальные функции (взносы в социальные фонды). Сборы и взносы имеют место, когда необходима государственная монополия на определенные виды деятельности, для использования преимуществ от оказания государственных услуг (государственная пошлина). Государство через величину этих платежей может регулировать спросом на тот или иной вид го-

сударственных услуг. Степень влияния зависит от эластичности спроса, включая цену на конкретную услугу.

В финансовой практике различия между сборами и взносами, а также их разграничение в зависимости от поступлений от оказания государственных услуг в большинстве случаев незначительно.

Сборы, взносы и пошлины носят характер принудительного распределения, когда государство выступает в роли предпринимателя, например, в сети коммунальных предприятий, в сфере бытового обслуживания, электроснабжения.

Сборы, взносы и пошлины, как метод мобилизации государственных доходов, играют для местных бюджетов решающую роль. При определении формы и величины этих платежей соответствующие органы власти в большинстве случаев руководствуются принципом “покрытия расходов” с точки зрения стоимостного эквивалента. Отклонения от этого принципа возможны из социально-политических оснований (например, плата за детский сад) или из оснований распределительных, если сборы служат в качестве инструмента для управления спросом (например, плата за пользование культурными сооружениями).

Многочисленные последствия влияния налогов на экономические и социальные процессы трактуются как их разнообразные функции. Количество функций, присущих налогам как категории перераспределительных отношений, и в настоящее время предмет дискуссий. Исходя из научного обоснования сущности, налоги следует рассматривать лишь как форму субъективного волеизъявления государства при распределении финансовых ресурсов общества, а функции налогов определяются задачами осуществления государственной политики. В итоге в рекомендациях по построению налоговой системы доминирует не сущностная (объективная) основа принудительных денежных изъятий, а их практическая целесообразность для наполнения бюджета.

Рассмотрение функций налогов необходимо и для выявления внутреннего содержания и назначения налогов. В современной экономической литературе нет единообразия в их трактовке, что свидетельствует о неординарных подходах к определению сущности налогов.

А. Соколов считает, что налоги, как финансовый инструмент государства, обеспечивают сбориание денежных сумм с

населения, регулирование денежных доходов и частнохозяйственного накопления, перераспределение полученных доходов и прибыли, принудительное накопление средств, равновесие между спросом и предложением<sup>1</sup>. Нетрудно заметить, что первая функция нуждается в уточнении: налогоплательщиками являются не только физические, но и юридические лица. Регулирование равновесия между спросом и предложением больше является функцией цены, нежели налогов. В целом такое выделение форм воздействия налогов на экономику страны в качестве их основных функций нецелесообразно.

Ряд экономистов различает четыре основные функции налогов: фискальную, регулирующую, стимулирующую и распределительную<sup>2</sup>. Относительно первой функции больших разногласий нет. Что касается остальных функций, то стимулирующую функцию следует рассматривать в составе регулирующей, а распределительная функция наиболее адекватна финансам, а не налогам.

Наиболее распространенной точкой зрения является то, что налогам присущи три основные функции: фискальная, регулирующая и контрольная. Отдельно выделяют две подфункции: стимулирующую и воспроизводственного назначения.

Фискальная (или бюджетная) функция вытекает из самой природы налогов и проявляется в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его деятельности. С ее помощью образуется централизованный денежный фонд государства. Посредством фискальной функции налогов производится изъятие части доходов физических и юридических лиц для содержания государственного аппарата, обороны страны и той части непроизводственной сферы, которая не имеет собственных источников доходов (учреждения культуры – библиотеки, архивы и др.), либо они недостаточны для обеспечения должного уровня развития (фундаментальная наука, учебные заведения, учреждения здравоохранения и др.). Значение фискальной функции возросло особенно в наше время с повышением экономического уровня развития общества, ростом налоговых доходов государства, что связано с расши-

<sup>1</sup> Соколов А. Теория налогов. М., 1928. С. 165.

<sup>2</sup> Киперман Г. Я., Тимофеева О. Ф. Налоги в рыночной экономике. М.: Финансы и статистика, 1993. С. 12-16.

рением его функций и определенной политикой социальных групп, находящихся у власти. Государству требуется все больше средств на проведение экономических, социальных мероприятий, на содержание управленческого аппарата. Благодаря использованию возможностей государства взимать налоги и расходовать средства государственного бюджета происходит регулирование уровня деловой активности и решение различных социальных задач. Иногда фискальную функцию описывают как распределительную, “выражающую сущность налогов как особого централизованного (фискального) инструмента распределительных отношений”<sup>1</sup>. Фискальная функция обеспечивает формирование финансовых ресурсов государства, которые аккумулируются в бюджетной системе и внебюджетных фондах и далее направляются на реализацию собственно государственных функций (оборонных, социальных, экологических и пр.). Регулярные и стабильные поступления налоговых платежей в федеральный, региональный и местные бюджеты и внебюджетные фонды превращает государство в самого крупного субъекта экономических отношений. Фискальную функцию налогов характеризуют степень покрытия расходов бюджета за счет налоговых поступлений и тяжесть бремени налогов для экономики в целом и для ее отдельных субъектов. Выполнение фискальной функции налогов должно удовлетворять ряду критериев.

Во-первых, налоги должны платить все экономические субъекты всех форм собственности, организационно-правовых форм предприятий и физические лица независимо от гражданства на условиях равноправия их перед налоговым законодательством.

Во-вторых, налог должен быть максимально справедливым, т. е. субъекты, находящиеся в одинаковом экономическом положении, должны платить одинаковые налоги, а при распределении налогового бремени между налогоплательщиками, находящимися в различных экономических обстоятельствах, налоги должны оказывать щадящее воздействие на низко доходные предприятия и группы населения.

В-третьих, желательно обеспечить легкость в администрировании налогов, унифицировать порядок их взимания. Налоговая база и налоговые ставки должны быть легко исчисляе-

---

<sup>1</sup> Налоги / Под ред. Д. Г. Черника. М.: Финансы и статистика, 1998. С. 51.

мые, и налогоплательщики должны доверять правилам, по которым производятся расчеты налоговых платежей.

В-четвертых, налоги не должны допускать резких колебаний в доходной части бюджета; нежелательны и дефицит бюджета, и чрезмерные сборы, снижающие эффективность экономики.

В-пятых, каждый налогоплательщик должен быть осведомлен, на какие цели расходуются налоговые средства, чтобы соглашаться с их целесообразностью.

Огосударствление части национального дохода посредством налогов создает объективные предпосылки для участия государства в регулировании экономики. Следовательно, фискальная функция налогов в значительной мере обуславливает реализацию их регулирующей и контрольной функций.

Таким образом, фискальная функция налогов как бы породила все остальные функции: контрольную и регулирующую. Нельзя сказать, что они второстепенные, но выделились в отдельные функции они не сразу, все-таки первоначальной функцией налогов была фискальная.

Регулирующая функция предполагает, что налоги активно влияют на экономику: стимулируют или сдерживают темпы воспроизводства, усиливают или ослабляют процесс накопления капитала, расширяют или уменьшают платежеспособный спрос населения. Посредством регулирующей функции налоги активно воздействуют на воспроизводственный процесс. Налоги активно используются для сглаживания экономического цикла, т. е. регулирующая функция налогов связана с вмешательством государства через налоги в процесс воспроизводства, что обусловлено ростом производительных сил в условиях научно-технической революции, поднявшим на новую ступень налоговое регулирование.

Развитие рыночной экономики регулируется финансово-экономическими методами – путем применения отлаженной системы налогообложения, выделения из бюджета дотаций, маневрирования ссудным капиталом и процентными ставками. Центральное место в этом комплексе экономических мер принадлежит налогам. Государство, маневрируя налоговыми ставками, льготами и штрафами, вводя одни и отменяя другие налоги, изменяя условия налогообложения, способствует решению актуальных для общества проблем: стимулирует научно-техничес-

кий прогресс, регулирует уровень безработицы, перераспределяет доходы своих граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат. Эта функция налогов носит социально-экономический характер, так как производится поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп населения. Это достигается установлением прогрессивных ставок налогообложения, направления значительной части бюджетных средств на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите. Регулирующая функция налогов проявляется в их воздействии на масштабы и динамику воспроизводственных процессов. Изменение налогов способно вызвать снижение или расширение платежеспособного спроса и предложения товаров (работ, услуг), уменьшение или увеличение сбережений и инвестиций. Налоги также в состоянии создавать или разрушать экономические условия для трудовой активности, ресурсосбережения, инноваций, охраны окружающей среды. Поэтому налогообложение – наиболее активный метод государственного вмешательства в рыночную экономику. Оно может ускорять или замедлять экономический рост, социальные преобразования. В антикризисных программах развитых стран налоги используются как обязательный инструмент государственного регулирования экономики. Регулирующая функция налогов связана с применением особого (льготного или упрощенного) порядка обложения отдельных субъектов экономики. Путем понижения общеустановленных ставок налогов, сужения налогооблагаемой базы, введения отсрочки (рассрочки) налоговых платежей, предоставления налогового кредита, консолидации нескольких видов налогов в единый обязательный налог и других аналогичных мер, государственные органы управления налогообложением предоставляют в распоряжение конкретных предприятий и граждан дополнительные денежные средства. Эти ресурсы расширяют финансовые возможности хозяйствующих субъектов и физических лиц в организации производства, увеличении потребления благ. Льготное и упрощенное налогообложение является методом государственной поддержки важнейших экономических и социальных приоритетов. Его использование сродни косвенному бюджетно-

му субсидированию национальной промышленности, мелкого и среднего бизнеса, отраслей, обслуживающих население. Регулирующая функция налогов направлена на реализацию одной цели – смягчение цикличности производства и обеспечение более устойчивого поступательного развития экономики в целом. Эта функция налогов реализуется не путем прямого директивного вмешательства государства в воспроизводственный процесс, а посредством целенаправленного управления потоками инвестиций в отдельные отрасли, усиления или ослабления накопления капитала в различных сферах экономики, расширения или уменьшения платежеспособного спроса населения. Данная функция налогов, с одной стороны, ориентирована на макроэкономические процессы и пропорции; с другой стороны, более приближена к микроэкономике и учитывает конкретную мотивацию хозяйствования на данном уровне.

Контрольная функция налогов как экономической категории состоит в том, что появляется возможность качественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему государства. Контрольная функция определяет эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики государства.

Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина зависят от налоговой дисциплины. Суть ее в том, чтобы налогоплательщики (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги.

Налог един во всех своих существенных проявлениях. Его фискальная, регулирующая и контрольная функции действуют одновременно, переплетаясь между собой. Однако они не сливаются в некое аморфное общее свойство налогов, каждое из них не растворяется в других.

Недостаток сбережений и инвестиций в экономике, “уход” предприятий и граждан от налогов вследствие излишней тяжести налогового бремени налогообложения. Однако установку на снижение налогового бремени на хозяйство и население не удастся реализовать без учета наполнения бюджета, без заме-



ны выпадающих из него налоговых сумм другими источниками финансовых ресурсов (от внутренних и внешних заимствований, доходов от государственной собственности). Массовые нарушения налоговой дисциплины (несвоевременные взносы в бюджет, искажение налоговых расчетов) нередко вызываются усложненным порядком уплаты налогов, запутанностью правовой регламентации налогообложения.

Регулирующая функция неотделима от фискальной и находится в тесной взаимосвязи. Фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части новой стоимости в денежной форме, создает объективные условия для вмешательства государства в экономику. Расширение налогового метода мобилизации государством части стоимости национального дохода происходит при постоянном соприкосновении с участниками – агентами процесса производства. Это обеспечивает органам государственной власти реальные возможности влиять на экономику страны, на все стадии производственного процесса. Обусловленная внутренними потребностями развития производства регулирующая функция, как и фискальная, выражает сущностную сторону налогов и является объективным их свойством.

Связь фискальной функции налогов с другими функциями можно проследить также через принципы налогообложения и инструменты их реализации. Одним из важнейших принципов является принцип справедливости налогообложения. В связи с тем, что возможности различных налогоплательщиков неодинаковы, обложение их доходов или имущества должно быть дифференцировано. Инструментом реализации этого принципа служит прогрессивная шкала налоговых ставок, обеспечивающая как лучшее (по сравнению с пропорциональной шкалой налогообложения) выполнение фискальной функции, так и участвующая в реализации регулирующей функции налогов. Функции налогов реализуются на практике через меры, предусматриваемые налоговой политикой государства.

На современном этапе экономического развития России требуется внести коррективы в соотношение функций налогов, усилить их стимулирующее влияние на ускорение научно-технического прогресса, повышение инвестиционной активности и ресурсосбережения, увеличения производства в приоритетных отраслях народного хозяйства. Необходимо уйти от ныне гос-

подствующего фискального (чисто казенного) подхода к налогообложению и создать целостную, активно действующую совокупность налоговых регуляторов экономики, формирующих цели, обуславливающих оценку и выбор стратегии, методов и средств хозяйствования каждым производителем, и одновременно учитывающих приоритет общегосударственных интересов, направленных на подъем всею общественного производства.

Функции налогов реализуются на практике через меры, предусматриваемые налоговой политикой государства.

## **1.2. Дискуссионные вопросы о сущности и функциях налогов**

Рассмотрение проблем налогообложения и организации эффективного государственного налогового контроля выходит за рамки экономической науки, так как налогообложение затрагивает интересы отдельной личности, социальной группы, общества, государства в целом, что является областью изучения философии.

Одной из целей налогообложения издавна являлось перераспределение доходов от богатых к бедным. “Развитие роскошного образа жизни, потребность в деньгах приводят молодых людей в лапы ростовщиков, а быстрое разорение и превращение богатых в бедняков способствуют возникновению зависти, злобы бедных против богатых и злоумышленных действий против всего государственного строя”.

В сочинении “Законы” Платон (428/427-348/347 гг. до н.э.) указал, что изменить сложившуюся ситуацию можно следующим образом: “только там граждане будут дружелюбными, где несправедливостей всего меньше и где они незначительны. Поэтому в государстве не должно быть ни золота, ни серебра, ни большой наживы путем ремесел и ростовщичества, ни чрезмерно обширного скотоводства, но должны быть только доходы, доставленные земледелием. Получивший надел по жребию должен владеть им на указанных условиях. Было бы прекрасно, если бы каждый член колонии обладал и всем остальным имуществом в равной доле со всеми. Но это невозможно. Для удобства и равной доли для всех в государстве надо установить

неравный имущественный ценз. Должности, подати, распределения и почет устанавливаются не только по личной добродетели или по добродетели предков, не только по силе и красоте тела, но и по имущественному достатку или нужде. Что касается пищи и распределения доставляемых страной припасов, то все эти припасы должны быть всеми разделены на двенадцать частей и соответственно должны потребляться. А каждая двенадцатая – например, пшеницы, ячменя и всего того, что созреет, а также всех тех животных, которые у каждого идут на продажу, – будет, согласно расчету, разделена еще на три части: первая часть назначается для свободнорожденных людей, вторая для их рабов, третья – для ремесленников и вообще чужеземцев”.

Древнегреческий философ Аристотель (384–322 гг. до н. э.) в сочинении “Политика” отмечал: “С сисситиями у критян дело обстоит лучше, чем у лакедемонян. В Лакедемонии каждый поголовно должен делать положенный взнос – в противном случае закон лишает его гражданских прав. На Крите сисситии имеют более общенародный характер: от всего урожая, от всего приплода, от всех доходов, получаемых государством, и взносов, платимых периеками, отчисляется одна часть, идущая на дела культа и на общегосударственные расходы, а другая часть идет на сисситии. Таким образом, все, и женщины, и дети, и мужчины, кормятся на государственный счет. Ввиду того что население в крайних демократиях бывает очень многочисленным, в них затруднительно устраивать народные собрания без денежного вознаграждения, а такой порядок там, где у государства нет доходных статей, враждебен знатным: ведь доходы в таком случае неизбежно приходится получать путем установления чрезвычайных налогов, путем конфискаций, плохого судопроизводства, а все это ниспровергло уже немало число демократий. Там, где доходные статьи имеются, следует остерегаться поступать так, как теперь поступают демагоги, которые употребляют на раздачи излишки доходов; народ же берет и вместе с тем снова и снова нуждается в том же, так что такого рода вспомоществование неимущим напоминает дырявую бочку. Истинный друг народа должен смотреть за тем, чтобы народные массы не были в сплошном бедственном имущественном положении, которое ведет к тому, что демократический строй становится никуда не годным. Итак, нужно изыскать

какие-либо средства к тому, чтобы благосостояние граждан было долговечным. Ввиду того что в этом заинтересованы и состоятельные люди, следует всю сумму, образующуюся от излишка собираемых доходов, распределять между неимущими, особенно если есть возможность собирать столько, чтобы всякий мог приобрести в собственность небольшой участок земли, а если этого нельзя сделать – заняться торговлей или земледелием. Если это не может быть предоставлено всем неимущим, то нужно устраивать очередные раздачи по филам или по каким-нибудь иным подразделениям граждан. В то же время состоятельные люди должны делать денежные взносы на устройство необходимых народных собраний и судебных заседаний; при этом их следует освободить от бесполезных литургий. Следующая должность – та, к которой относится получение государственных доходов; тех, кто хранит их и распределяет на нужды отдельных отраслей управления, называют аподектами и казначеями”.

До нас дошла легенда о том, что древнеримский философ Агриппа, живший в I–II веках до нашей эры, участвовал в беседе о необходимости взимания налогов: “Откуда же взять необходимые средства на содержание армии и на покрытие остальных государственных расходов? Я объясню это вам, но сначала хотел бы подчеркнуть, что даже в том случае, если бы у нас была демократия, деньги для государственного бюджета все равно понадобились бы. Ибо без солдат государство существовать не может, а без денежного довольствия мы не в состоянии содержать армию. Итак, налогообложение вовсе не отличительная черта монархии, любая форма правления требует взимания налогов. Нам следует облагать сборами любую собственность, приносящую прибыль ее владельцу, и для этого станем взимать налоги в империи повсеместно. Ведь вполне справедливо то, что ни одно лицо и ни одна местность не остаются свободными от налогов, в то время как сами они, подобно всем остальным, пользуются благами, которые государство предоставляет всем посредством взимания налогов”.

В произведении “Государь” философа, политолога эпохи Возрождения Никколо Макиавелли ди Бернардо (1469–1527 гг.) не раз упоминается о значимости налогообложения при устройстве государственных дел. В главе III “О смешанных государствах” говорится: “Люди, веря, что новый правитель окажется

лучше, охотно восстают против старого, но вскоре они на опыте убеждаются, что обманулись, ибо новый правитель всегда оказывается хуже старого. Что опять-таки естественно и закономерно, так как завоеватель притесняет новых подданных, налагает на них разного рода повинности и обременяет их постояями войска, как это неизбежно бывает при завоевании. Начну с того, что завоеванное и унаследованное владения могут принадлежать либо к одной стране и иметь один язык, либо к разным странам и иметь разные языки. В первом случае удержать завоеванное нетрудно, в особенности если новые подданные и раньше не знали свободы. Чтобы упрочить над ними власть, достаточно искоренить род прежнего государя, ибо при общности обычаев и сохранении старых порядков ни от чего другого не может произойти беспокойства. В подобных случаях завоевателю следует принять лишь две меры предосторожности: во-первых, проследить за тем, чтобы род прежнего государя был искоренен, во-вторых, сохранить прежние законы и подати – тогда завоеванные земли в кратчайшее время сольются в одно целое с исконным государством завоевателя”.

В главе V “Как управлять городами и государствами, которые, до того как были завоеваны, жили по своим законам” автор пишет: “Если завоеванное государство с незапамятных времен живет свободно и имеет свои законы, то есть три способа его удержать. Первый – разрушить; второй – переселиться туда на жительство; третий – предоставить гражданам право жить по своим законам, при этом обложив их данью и вверив правление небольшому числу лиц, которые ручались бы за дружественность города государю”.

В главе XVI “О щедрости и бережливости” повествуется о том, что “... хорошо иметь славу щедрого государя. Тем не менее, тот, кто проявляет щедрость, чтобы слыть щедрым, вредит самому себе. Ибо если проявлять ее разумно и должным образом, о ней не узнают, а тебя все равно обвинят в скупости, поэтому, чтобы распространить среди людей славу о своей щедрости, ты должен будешь изощряться в великолепных затеях, но, поступая таким образом, ты истощишь казну, после чего, не желая расставаться со славой щедрого правителя, вынужден будешь сверх меры обременить народ податями и прибегнуть к неблагоприятным способам изыскания денег. Итак, раз государь не может без ущерба для себя проявлять щедрость

так, чтобы ее признали, то не будет ли для него благоразумнее примириться со славой скупого правителя. Ибо со временем, когда люди увидят, что благодаря бережливости он удовлетворяется своими доходами и ведет военные компании, не обременяя народ дополнительными налогами, за ним утвердится слава щедрого правителя. Нынешний король Франции провел несколько войн без введения чрезвычайных налогов только потому, что, предвидя дополнительные расходы, проявлял упорную бережливость”.

Английский философ Фрэнсис Бэкон (1561–1626 гг.) в труде “Опыты или наставления нравственные и политические” (1625 г.) писал: “Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах и до известной степени субсидии в Англии. Заметьте, что речь идет у нас сейчас не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа. Пусть государства, стремящиеся к могуществу, не дают слишком расплодиться знати и дворянству, ибо простой народ становится при этом тупым и забитым и работает только на господ”.

В своем труде “О государстве” английский философ Томас Гоббс (1588–1679 гг.) писал: “К равной справедливости относится также равномерное налогообложение, равенство которого зависит не от равенства богатства, а от равенства долга всякого человека государству за свою защиту. Люди должны поступать, как евреи при восстановлении храма после возвращения из плена, когда они одной рукой строили, а в другой держали меч, или же должны нанимать других, чтобы те сражались за них. Ибо налоги, которыми верховная власть облагает людей, есть не что иное, как жалованье, причитающееся тем, кто держал государственный меч для защиты людей, занимающихся различными промыслами и ремеслами. Ввиду того что благо, которое всякий при этом получает, есть наслаждение жизнью, одинаково дорогое богатому и бедному, то и долг бедного за защиту его жизни равновелик с долгом богатого, кроме тех случаев, когда богатые, имея на службе у себя бедных, могут быть должниками не только за себя, но и за многих других. В силу сказанного равенство обложения определяется скорее равенством потребления, чем богатством тех лиц, которые одинаково-

во потребляют. Ибо на каком основании должен бы быть более обременен тот, кто работает много и, сберегая плоды своего труда, мало потребляет, чем тот, кто, живя беспечно, мало приобретает и расходует все приобретенное; в то время как один получает не больше защиты от государства, чем другой? Когда же налогами облагается то, что люди потребляют, тогда всякий платит соразмерно своему потреблению и государство не терпит убытка от расточительности частных лиц”.

В работе “Бегемот, или Долгий парламент” Томас Гоббс, продолжая рассматривать тему налогообложения, приводит следующий диалог:

“Б. Корабельная подать! Что это такое?”

А. В целях морской обороны страны короли Англии имели право облагать налогом все графства Англии, даже не приморские, для постройки и снаряжения кораблей. Незадолго до того король нашел причину ввести этот налог, и парламент протестовал против него как против притеснения.

Б. Что имел в виду парламент, протестуя против этого налога как незаконного?

А. Я уверен, что, претендуя на освобождение от королевского налога, они основывались не на справедливости, а на своем собственном удовольствии.

Б. Но что сказали люди потом, когда парламент, получив власть в свои руки, стал взимать деньги в свою пользу?

А. Что же еще, как не то, что это законно и налог должен быть уплачен, ибо введен с согласия парламента?

Б. Я часто слышал, что следует платить налоги, введенные с согласия парламента, в пользу короля, но никогда прежде не слышал, чтобы они платились в пользу парламента. Я вижу отсюда, что проще обмануть множество людей, чем какого-нибудь одного”.

Монтескье (1689–1755 гг.) в своем сочинении “О духе законов” (1748 г.) отмечал: “Ничто не должно столь точно регулироваться мудростью и разумом, как соотношение между той частью, которую забирают у подданных, и той, которую им оставляют”.

Французский философ Поль Анри Гольбах (1723–1789 гг.) в своих произведениях “О правителях”, “О свободе” и “О политике вообще” весьма подробно рассматривал вопросы налогообложения: “Подчиняясь верховной власти, нации, несомненно,

должны были предоставить ей средства, чтобы она могла успешно трудиться ради их счастья; поэтому каждый индивид пожертвовал частью принадлежащего ему имущества, чтобы содействовать сохранению и защите собственности всех граждан. Таково происхождение налогового обложения. Оно справедливо только в том случае, если народ дал согласие подчиниться ему; его применение законно лишь при условии, что оно используется строго по назначению, то есть в интересах сохранения государства. Его неизменным мерилom должна быть общественная польза: размер той доли владений и благ, которыми пользуется каждый член общества, определяет степень, в которой он обязан способствовать общему благу. Сбор налогов становится кражей, когда их собирают не в целях обеспечения средств сохранения государства и упрочения его счастья. Король является разбойником и взяточником, если он применяет силу, чтобы вырвать имущество у народа, не обеспечивая ему взамен никаких выгод и преимуществ; он становится вероломным нарушителем долга, недобросовестно управляющим хозяйством народа, когда расхищает или тратит не по прямому назначению богатства, распорядителем и хранителем которых ему доверено быть. Король преступен, когда вопреки желаниям общества он без всякой пользы проматывает на составляющую предмет его гордости роскошь двора и растрчивает на незаслуженные щедрые подарки те богатства, которые предназначены для удовлетворения потребностей государства.

Одно из самых важных преимуществ свободного народа состоит в праве брать на себя такие обязательства, которые он считает необходимыми для нужд государства; в этом случае беспристрастные законы обязывают каждого гражданина по мере сил способствовать поддержанию общества как единого целого; произвольные налоги свидетельствуют о несправедливости правительства, присваивающего себе право ограждать от поборов своих ставленников и разорять остальных граждан. При таком правлении часто случается, что богатого и могущественного человека освобождают от обложения, в то время как все налоги обрушиваются на слабого и несчастного, до которого никому нет дела.

У народа, пользующегося истинной свободой, распределение налогов не может быть произвольным; ему должно быть известно, на что расходуются вносимые им средства; те, в



чьих руках находится власть, обязаны давать ему отчет, являясь лишь распорядителями, а не собственниками общественных средств. Если же в этом отношении имеют место злоупотребления, значит, закон не предусмотрел достаточных мер для предотвращения таковых. Законы должны создавать ограничения, которые заинтересованность и жадность не смогли бы преступить, даже употребив хитрость. Общество обязуется с помощью той части богатств своих членов, право на которую оно оставило за собой, обеспечить всей остальной собственности граждан. Только при этом условии подданный может согласиться вернуть государству часть плодов своего труда. Нас могут спросить, какова же та справедливая доля богатства, которую нация должна выделить для собственного сохранения? Эта доля должна определяться действительными потребностями нации и обстоятельствами ее жизни, а не фантазиями ее руководителей или жадностью королевского двора.

Гражданин охотно платит налоги, зная, что они необходимы для поддержания дарующей ему свою защиту родины.

Когда жители городов отдают всю свою энергию ремеслам и промышленности, их желание разбогатеть обращается на пользу общества. Страсти граждан могут быть полезны или вредны в зависимости от того, что достигается благодаря им; будучи направляемы соответствующим образом, они всегда приносят обществу выгоду. Так, страсть к обогащению, ищущая удовлетворения в торговле, обеспечивает гражданину достаток, благотворные последствия которого ощущает и государство. Освобождение вызванных стремлением обеспечить свое благосостояние начинаний гражданина от пут тирании, обременительных налогов и деспотических притеснений дает ему возможность осуществить все задуманное. Если он жертвует частью извлекаемых им доходов, то разум подсказывает ему, что он приносит эту жертву в собственных интересах, что он должен платить обществу за заботы и помощь, без которых он не мог бы ни приобретать, ни пользоваться приобретенным.

Какие бы средства ни применялись для подъема сельского хозяйства, оно останется очень слабым, пока правительство будет допускать, чтобы притеснения вельмож, произвольные налоги и оскорбительное презрение лишали земледельцев необходимого мужества; угнетение заставляет крестьян покидать поля, которые обрабатывали их отцы.

Крестьянин привязан к своей земле лишь в силу преимуществ, которые она ему обеспечивает; раб всегда будет обрабатывать землю небрежно. Этого достаточно, чтобы убедиться, сколь безумными тиранами являются правительства, которые под предлогом стремления сделать крестьянина более послушным обременяют его такими налогами, что он не может обеспечить себе средств существования, не может питаться здоровой пищей, с трудом находит во что одеться и в конце концов начинает небрежно обрабатывать землю, видя, что его труд никогда не даст ему возможности выбраться из нищеты.

Вопрос о налогах является одним из самых важных вопросов, которыми должна заниматься политика; налоги постоянно становятся причиной раздоров между государем и подданными. Руководители народов, занятые лишь удовлетворением собственных страстей или подчиняющиеся безрассудной алчности тех, кто дает им советы, считают, что достигли всего, как только им удастся силой или хитростью захватить в свои руки большую часть богатств своих народов. Секрет управления, заключающийся в беспрестанном увеличении налогов, представляется большинству из них шедевром политической мудрости. С другой стороны, народы лишь с сожалением лишают себя результатов своего труда; каждому человеку от природы свойственно оказывать себе предпочтение перед всеми остальными; ему гораздо больше хотелось бы использовать для себя блага, которыми он обладает, чем жертвовать часть этих благ в пользу общества, членом которого он является; связь своих интересов с общественными гражданин обыкновенно представляет себе очень смутно и неопределенно; нередко он совсем не понимает, чем обязан родине.

Политика, руководствующаяся справедливостью, может сделать для подданных менее тяжелой необходимость жертвовать частью собственности. Чем больше народы будут любить свое правительство, тем большее доверие они будут питать к нему; чем больше преимуществ обеспечит правительство гражданам, тем более они будут расположены приносить ему жертвы. В стране, где царят справедливость и разумная свобода, где у монарха нет иных интересов, кроме интересов его подданных, где средства, взимаемые с народа, расходуются лишь на поддержание нации и обеспечение ее безопасности, граждане, не жалея, жертвуют своими средствами ради достижения

целей, польза которых им вполне очевидна. Тогда желание гражданина удержать при себе свои деньги уступает в нем стремлению к самосохранению, связанному с сохранением общества. Налоги всегда оказываются соразмерными с добротой правительства по отношению к гражданам, с богатством народа и с выгодами и преимуществами, которыми он пользуется. Если и существуют страны, где граждане платят очень большие налоги, это объясняется, несомненно, либо недостаточным плодородием почвы, либо нерадивостью или жестокостью правительства, которое не обеспечивает своим подданным никаких выгод и преимуществ. В большинстве свободных государств налоги очень значительны; торговля привлекает в эти страны богатства, которые распределяются здесь более равномерно, а свобода, которой пользуются подданные, по доброй воле и без всякого принуждения настраивает их на то, чтобы содействовать общему благу.

Необходимо, чтобы налог был всеобщим; это бремя должны нести все подданные; освобождение от налогов создает между гражданами столь же несправедливое, сколь и обидное неравенство, которое обычно благоприятствует лишь тем, кто больше других в состоянии оказывать помощь стране. Но свойственная всякой тирании несообразность заключается в том, что при ней налог щадит главным образом самых богатых людей государства, а основное его бремя падает на несчастных бедняков. Земледелец, трудами которого живет общество, – при плохом правлении обыкновенно очень бедный – чаще всего облагается совершенно произвольными ставками налога, от которого знатный богач совсем освобожден!

Ставки налога должны быть твердыми; каждый гражданин должен точно знать, в какой степени он обязан способствовать поддержанию общества; произвольные налоги являются источником притеснений и злоупотреблений; они предоставляют необъятный простор для несправедливостей, мести, зависти, жадности и других страстей.

Налог должен соответствовать средствам каждого гражданина, преимуществам, пользоваться которыми дает ему возможность государство, а главное, действительным потребностям государства. Если налог зависит от прихотей и жадности находящихся у власти людей, он не знает никаких границ. Когда же налог переступает границы справедливости, подданный

лишается энергии; он стремится обойти законы или перестает трудиться, а нередко и совсем покидает родину.

Налог должен взиматься простым и понятным гражданину образом, и облагаться им должны только значительные богатства. Усложненный сбор является бесполезным притеснением; он только увеличивает тяжесть налога, не давая никаких преимуществ правительству; он лишь позволяет обогащаться за счет народа людям, которые ненавистны народу, поскольку последний видит в них причину своих бедствий.

Может быть, налог на продукты, производимые землей, должен взиматься натурой, а не деньгами. Представляется несомненным, что натуральный налог взимать было бы легче, чем налог деньгами, собирая его без какого-либо обмана прямо на поле. Надо иметь в виду, что земледelec не всегда может быстро найти сбыт своим продуктам; если он беден, необходимость платить налоги в деньгах принуждает его продавать продукты за любую цену, лишает его возможности дожидаться более благоприятного случая и таким образом выйти из нищеты.

Налог на потребляемые гражданами блага не должен затрагивать предметы первой необходимости, служащие для поддержания жизни людей; он всей своей тяжестью должен падать на предметы, предназначенные для удовлетворения искусственных потребностей суетных и тщеславных богачей.

С особыми предосторожностями надо устанавливать налог на торговлю; торговля – это своевольное дитя, которое легко спугнуть; стоит только стеснить ее свободу, как она исчезает. Слишком большие налоги на предметы первой необходимости превращают большинство подданных в нарушителей законов, и государство совершенно лишается тех средств, на которые рассчитывала его жадность.

Никогда не следует облагать налогом ту продукцию, которая предназначена для отправки за границу; такой налог лишает сельское хозяйство и фабричное производство стимулов к развитию, а также вредит осуществлению тех целей, которым всегда должна благоприятствовать разумная политика.

Для того чтобы народы могли платить налоги своему государю, он должен обеспечить им возможность жить в достатке и приобретать богатства. Ни одно правительство не может быть богатым, пока его подданные прозябают в бедности; подданные будут бедны и лишены всякого стимула к труду до тех

пор, пока те, кто ими управляет, будут ставить преграды их предприимчивости или как бы в наказание за их труд взимать с них произвольные, несправедливые и чрезмерные налоги.

Лишите торговлю свободы, обложите ее произвольными налогами, и скоро вы либо совершенно задушите ее, либо превратите всех подданных в разрушителей законов; вы будете вынуждены сдерживать их столь дорогостоящими средствами, что они поглотят доходы, на которые рассчитывала ваша жадность.

У жадных народов бывают обыкновенно столь же жадные правители; если они и хотят, чтобы их подданные обогащались, то лишь потому, что рассчитывают легче получать с них налоги... Разучившись экономить и мало заботясь о необходимости соразмерять свои расходы с доходами, которые можно обеспечить посредством налогов, правители вынуждены прибегать к крайне тягостным и обременительным для народа методам. Они начинают увеличивать налоги, но это увеличение в конце концов имеет свои пределы: нации всегда платят большие налоги с негодованием; поэтому государи вынуждены применять средства, с помощью которых они без ведома подданных постоянно увеличивают тяжесть налогов, меняющих лишь свое название.

Таково происхождение явления, название которого – общественный заем.

Следовательно, по существу заем является лишь замаскированным налогом, тем более несправедливым, что он падает на бедняков, хлебопашцев и владельцев земли, которые принуждены платить проценты по долгам, сделанным правительством.

Жадный государь или его министры, соблазненные возможностью быстрого обогащения, скрытые пружины которого им неизвестны, жертвуют всем ради минутных выгод и доверяют гибельную власть грабителям, предающим государство огню и мечу.

Таким образом, с согласия государя его народ облагается контрибуцией; государь допускает, чтобы кучка алчных и порочных граждан наживалась за счет всех остальных; в своем ослеплении он не замечает, что налоги взимаются с его подданных иногда даже в двойном размере, что суммы, идущие на обогащение сборщиков налогов, потеряны для него самого,

что целая армия откупщиков податей всегда подкуплена и ведет войну против народа, принося тем самым чистый убыток монарху, тогда как более разумное управление, освободив нацию от мелких тиранов, доставило бы ему гораздо больше богатства...

Одним словом, операции финансовых дельцов приводят к сокращению населения, расстройству сельского хозяйства, торговли и вообще всех важнейших сторон жизни государства. Государь, слишком занятый своими удовольствиями, ежеминутно приносит им в жертву интересы своих подданных. Источник налогов истощается, кредит исчезает, состояния расстраиваются, деревни пустеют; купец не решается ничего предпринять, фабрикант сидит сложа руки, промышленность вынуждена искать возможности приложения сил за пределами родины, подданные все чаще эмигрируют в другие страны – короче говоря, с каждым днем государство все быстрее устремляется к своей гибели”.

В произведении “Из Конфиденциальных писем о прежнем государственно-правовом отношении земли Ваадта (ВО) к городу Берну” Георг Вильгельм Фридрих Гегель (1770–1831 гг.), цитируя Карта, писал: “Большая ошибка оценивать государственное устройство в зависимости от высоты налогов, к уплате которых принуждают население. Под этим углом зрения государственное устройство Англии было бы наихудшим, ибо нигде не платят таких налогов, как в Англии. А между тем нет в Европе народа, который бы располагал большим состоянием, чем англичане, и пользовался бы таким уважением и как нация, и в лице своих отдельных представителей. Происходит это потому, что англичанин свободен, что он пользуется правами, даруемыми свободой, – одним словом, потому что он сам облагает себя налогами”.

Эрих Фромм (1900–1980 гг.) в главе 3 “Свобода в эпоху Реформации” сочинения “Бегство от свободы” отмечает, что чрезмерные подати во времена Реформации являлись признаком несвободы: “Средневековое общество в отличие от современного характеризовалось отсутствием личной свободы. Личность отождествлялась с ее ролью в обществе; это был крестьянин, ремесленник или рыцарь, но не индивид, который по своему выбору занимается тем или иным делом. Италии принадлежит перворядство в отношении развития личности в европей-

ской семье, а итальянец – это первый индивид”.

В Италии средневековое общество начало разрушаться раньше, чем в Центральной и Западной Европе, имеет целый ряд экономических и политических причин. В результате этих причин в Италии возник сильный денежный класс, члены которого были преисполнены духом инициативы, мощи и честолюбия. При этом феодальное классовое расслоение утратило свое значение. Начиная с XII в. и позже кастовые различия начинали стираться, богатство становилось важнее родовитости. Одновременно пошатнулось и традиционное социальное расслоение в массах. Вместо него мы видим в городах массу рабочих, эксплуатируемых и политически задавленных. Как указывает Буркхарт, уже в 1231 г. политические меры Фридриха Второго “клонятся ... к полному уничтожению ленной системы и к превращению народа в безоружную массу, платящую подати в наивысшем размере и лишенную всякой собственной воли”.

Сущность налогов исследована также А. Смитом и Д. Рикардо. Смит полагал, что главная цель налогов – стимулирование накопления капитала и ускорение развития производительных сил. Рикардо писал: “Налоги составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода страны”<sup>1</sup>. В определении Рикардо не отмечена принудительность налога, хотя таковая им, несомненно, предполагается.

Существенный вклад в развитие теории налогов внесли российские ученые С. Ю. Витте, Н. И. Тургенев, В. А. Альтшулер, А. А. Тривус, А. Соколов и др. Министр финансов России С. Ю. Витте в начале прошлого века в своем труде “Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве” определял налоги как “принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития”. Таким образом, он подчеркивал императивный характер налогов, однако не проводил различий между налогами и сборами.

Великий русский финансист Н. И. Тургенев считал, что “налог – это средство к достижению цели общества или госу-

<sup>1</sup> Рикардо Д. Начало политической экономии и податного обложения. М.: Соцэкгиз, 1935. Т. 1. С. 100.

дарства. На сем основывается и право правительства требовать податей от народа”<sup>1</sup>.

В. Семенов в работе “Налоги” говорит, что налоги – основной инструмент регулирующего воздействия государства на развитие рыночных отношений, налог является такой же равноправной и объективной экономической категорией как цена, зарплата, прибыль и т. п., причиной возникновения и функционирования налогов является факт существования государства, экономической основой – товарно-денежные отношения, а условием – монополизм государства при реализации своих услуг обществу”. По определению В. А. Альтшулера, “обложение налогом представляет собою вторжение государственной власти в частно-правовую сферу граждан, из имущества которых в принудительном порядке изымается часть ценностей на сокрытие государственных расходов”<sup>2</sup>.

По мнению А. А. Тривуса, “...налог представляет собой принудительное изъятие от плательщика некоторого количества материальных благ без соответствующего эквивалента. Конечно, в некотором отношении, эквивалентом являются те услуги, которые оказывает плательщику государственная власть”<sup>3</sup>.

А. Соколов полагал, что “...под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ею расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента”<sup>4</sup>. Данное определение представляется нам наиболее полным, поскольку оно указывает, что налоги выполняют не только фискальную функцию, но и служат для “достижения каких-либо задач экономической политики”. Вместе с тем, в качестве плательщиков налога он выделяет лишь “хозяйствующих лиц или хозяйств”, упуская из виду граждан, не занимающихся предпринимательской деятельностью, но тоже являющихся налогоплательщиками.

<sup>1</sup> *Тургенев Н. И.* Опыт теории налоговъ. Санкт-Петербургъ. Въ типографіи Н. Греча, 1818.

<sup>2</sup> *Альтшулер В. А.* Налоги (промысловый, подоходный, гербовый сбор и акцизы). М.: Экономическая жизнь, 1926. С. 5.

<sup>3</sup> *Тривус А. А.* Налоги как орудие экономической политики. Баку: РИО, АСПС, 1925. С. 32.

<sup>4</sup> *Соколов А.* Теория налогов. М., 1928. С. 11.



Вопросы о сущности налогов, их назначении, а также о целях и принципах налогообложения недостаточно проработаны в отечественной экономической литературе, поскольку проблемами теории налогов в России серьезно занимались лишь до конца 20-х гг. прошлого века. Это послужило тормозом при переходе страны на рыночные отношения, которые немыслимы без эффективно действующей налоговой системы.

С. В. Барулин считает, что налоги представляют собой важнейшую финансовую форму реализации государством своего экономического права на получение части созданного в обществе чистого дохода для выполнения им своих политических, экономических и социальных функций. Налог есть своеобразная цена монополистической купли-продажи услуг государством при выполнении им своих функций. Монополистической потому, что конкурентов в данной сделке нет и не может быть. Продавцом выступает государство, покупателем общество в лице субъектов налогообложения: предприятий, организаций и населения. Государство заинтересовано в максимальном уровне и темпах роста налогов, а конкретный субъект налогообложения заинтересован в минимизации налогов. Общество же в целом стремится к достижению оптимального уровня налогового бремени, необходимого и достаточного для нормального функционирования всех его структур, объектов и субъектов в каждый данный момент развития.

Рекомендации отечественных и зарубежных экономистов в области налогов и налогообложения, имеющие практическую ценность, использованы при разработке Налогового кодекса Российской Федерации.

### **1.3. Эволюция финансовой мысли о содержании налогов и их роли в формировании доходной базы бюджета и регулировании экономики**

Возникновение налоговой теории как отдельного раздела экономической науки следует отнести к XV в. В это время в Италии зарождается *меркантилизм*. Представители этой школы (Диомеде Карафа – министр финансов Неаполитанского Королевства, Ж. Боден – французский экономист) затрагивали

вопросы о месте и роли налогообложения в системе финансово-экономических отношений государства и граждан. Они рассматривали налоги как чрезвычайный источник государственных доходов, который должен применяться в исключительных случаях.

Первоначально возникли частные налоговые теории – это теоретическое обоснование установления налогового режима в отношении отдельных налогов.

Ярким примером частной налоговой теории является теория о едином налоге, проповедуемая физиократами (от греческих слов “физис” – природа, “кратос” – власть). Основоположником этой теории является Франсуа Кенэ (1694–1774) – крупнейший французский политэконом. Политической экономией он занялся, когда ему уже было под 60 лет. К этому времени он уже был автором нескольких медицинских сочинений, личным врачом маркизы Помпадур и одним из медиков короля Людовика XV, который называл его “мой мыслитель”. Это был человек, к которому применимы слова Ларошфуко: “Уметь быть старым – это искусство, которым владеют лишь немногие”. Кто-то из знакомых Ф. Кенэ сказал: “У него 30-летняя голова на 80-летнем туловище”. Ф. Кенэ считал, что налогом надо облагать только чистый продукт, как единственный подлинный экономический “излишек”. Любые другие налоги обременяют хозяйство. Что же получалось? Те самые феодалы-землевладельцы, на которых Ф. Кенэ возлагал столь важные и почетные социальные функции, должны были на деле платить все налоги. В тогдашней Франции дело обстояло как раз наоборот: они не платили никаких налогов.

Ученик Ф. Кенэ – Анн Робер Жак Тюрго барон дель Ольн (1727–1781) – генеральный контролер финансов (министр) времен Людовика XVI. Он написал для своего друга – Б. Франклина (которого будучи президентом Академии надписей и изящной словесности в 1778 г. торжественно ввел в число академиков) “Мемуары о налогах”, в которых с всегда свойственным ему оптимизмом он надеется, что Америка избегнет ошибок и пороков дряхлой феодальной Европы. Самой известной его работой стали “Размышления”, которые представляли собой 48 теорем (До 31 теоремы включительно – он физиократ, а остальные 17 теорем посвящены стоимости, ценам, деньгам). Таким образом, Тюрго – это уже не чистый физиократ, он при-

ближается к пониманию прибавочной стоимости, незаметно переходя от “чистого дара природы” к создаваемому трудом земледельца излишку продукта, который присваивает собственник главного средства производства – земли.

На рубеже XVI–XVII вв. в Европе только создавалась промышленность, зарождающаяся буржуазия еще не испытывала потребности в новых методах управления. Однако уже в те времена экономисты искали пути оптимизации налогообложения и ставили вопрос о поиске способов регулирования потребления. Вместе с тем, эти попытки были не системными, поскольку усилия экономистов были сосредоточены на исследованиях земельных отношений, земельная рента рассматривалась ими как основной источник богатства и налогообложения. Ни в одном государстве налоги, поступающие в государственную казну, еще не были сведены в единую систему. Налоги собирали откупщики, которые, уплатив в казну все суммы налогов, далее собирали налоги с прибылью для себя.

Первая общая налоговая теория – *теория обмена*. Она основывается на возмездном характере налога. Смысл этой теории: через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка и т. д. Эта теория приемлема только в средние века.

В эпоху Просвещения появляется разновидность *теории обмена* – *атомистическая теория*. Ее представителями выступали французские просветители Себастьян Ле Петр де Вобан (1633–1707) – *теория “общественного договора”*; Шарль Луи Монтескье (1689–1755) – *теория “публичного договора”*. Это близко к современному суждению о налоге как о цене за услуги государства.

Большой вклад в развитие экономической науки, в частности, теории налогов, внесли английский философ Томас Гоббс (1588–1679) и Джон Локк (1632–1704). Разработанная ими *теория общественного договора* положила начало новому гражданскому правосознанию и сделала возможной постановку вопроса о взаимных обязательствах государства и граждан. Налоги в их понимании – это не отношения подчинения налогоплательщиков и власти, а система контрактов между ними. Государство в обмен на уплату налогов предоставляет плательщикам возможность использования набора оговоренных услуг, таких как за-

щита от посягательств на жизнь и имущество, судебная защита интересов и других благ общественного характера.

Собственно о налогах Т. Гоббс упоминает достаточно кратко в главе 24 “О питании государства и о произведении им потомства” своего труда “Левиафан, или материя, форма и власть государства церковного и гражданского”. Особое внимание он уделял исследованию роли государства в экономике. В качестве основной он считал функцию государства в распределении общественного богатства. Он выделил следующие подфункции: распределение земель между подданными, установление правил внутренней и внешней торговли, создание и развитие системы денежного обращения. Среди основных налогов он признавал поземельный налог, акцизы и пошлины. Королевские земли он считал ненадежной статьёй дохода.

По мнению Гоббса, появлению государства предшествует так называемое естественное состояние, состояние абсолютной, ничем неограниченной свободы людей, равных в своих правах и способностях. Люди равны между собой и в желании господствовать, обладать одними и теми же правами. Поэтому естественное состояние для Гоббса есть в полном смысле “состояние войны всех против всех”. Абсолютная свобода человека – стремление в анархии, хаосу, непрерывной борьбе, в которой оправдывается и убийство человека человеком. В этой ситуации естественным и необходимым выходом становится ограничение, обуздание абсолютной свободы каждого во имя блага и порядка всех. Люди должны взаимно ограничить свободу, чтобы существовать в состоянии общественного мира. Они договариваются между собой об этом ограничении. Это взаимное самоограничение называется общественным договором.

Ограничивая свою естественную свободу, люди вместе с тем передают полномочия по поддержанию порядка и надзор за соблюдением договора той или иной группе или отдельному человеку. Так возникает государство, власть которого суверенна, то есть независима ни от каких внешних или внутренних сил. Власть государства, по убеждению Гоббса, должна быть абсолютна, государство вправе в интересах общества в целом предпринимать любые меры принуждения к своим гражданам. Поэтому идеалом государства была абсолютная монархия, неограниченная власть по отношению к обществу.

Т. Гоббс вывел три естественных закона:

1. “Следует искать мира и следовать ему, но и защищать себя всеми возможными средствами”.

2. “В случае согласия на то других, человек должен согласиться отказаться от права на все вещи в той мере, в какой это необходимо в интересах мира и самозащиты. Он должен довольствоваться той степенью свободы по отношению к другим людям, какую он допустил бы у других людей по отношению к себе”.

3. “Люди должны выполнять заключенные ими соглашения”.

Функции государства Т. Гоббс видел в установлении справедливости и охране права собственности: “...там, где нет государства, нет справедливости. Природа справедливости, таким образом, состоит в выполнении соглашений, имеющих обязательную силу, но обязательная сила соглашений начинается лишь с установления гражданской власти, достаточно сильной, чтобы принудить людей к выполнению своих соглашений, с чем совпадает также начало собственности”<sup>1</sup>.

Д. Локк развил и углубил теорию общественного договора Т. Гоббса. Основным отличием в его воззрениях было утверждение о возможности расторжения гражданами со своей стороны заключенный с верховной властью договор, в каком праве Т. Гоббс им отказывал.

В работе “Два трактата о государственном правлении” он выдвигает иной взгляд на первоначальное, естественное состояние человека. В отличие от Гоббса с его тезисом о “войне всех против всех”, Локк считает первоначальную абсолютную свободу не источником борьбы, а выражением естественного их равенства и готовности следовать разумным естественным, природным законам. Эта естественная готовность людей приводит их к осознанию того, что в интересах общего блага необходимо, сохранив свободу, часть функции отдать правительству, которое призвано обеспечить дальнейшее развитие общества. Так достигается Общественный договор между людьми, так возникает государство.

---

<sup>1</sup> Н. Бердяев: “Государство существует не для того, чтобы превращать земную жизнь в рай, а для того, чтобы помешать ей окончательно превратиться в ад”.

Основная цель государства – защита естественных прав людей, прав на жизнь, свободу и собственность. Легко заметить, что Локк существенно отходит от теории Гоббса. Гоббс подчеркивал абсолютную власть государства над обществом и людьми. Локк акцентирует другое: люди отдают государству лишь часть своей естественной свободы. Чем больше прав у человека, тем шире круг его обязанностей перед обществом. Государство при этом не обладает абсолютной произвольной властью. Общественный договор предполагает, по мнению Локка, и ответственность государства перед гражданами. Если государство не выполняет своего долга перед людьми, если оно нарушает естественные свободы – люди вправе бороться против такого государства.

Джон Локк исходил из того, что всякое мирное образование государств имело в своей основе согласие народа. Оговариваясь в известной работе “Два трактата о правлении” по поводу того, что с “с государствами происходит одно и то же, что и с отдельными людьми: они обычно не имеют никакого представления о своем рождении и младенчестве”, Локк вместе с тем обстоятельно развивал идеи относительно того, что “объединение в единое политическое общество” может и должно происходить не иначе, как посредством “одного лишь согласия”. А это, по мнению, автора, и есть “весь тот договор, который существует или должен существовать между личностями, вступающими в государство или его создающими”.

В области налоговых отношений Д. Локк придерживался принципа добровольного согласия граждан с возлагаемым на них налоговым бременем. Он писал: “Справедливо, что правительства не могут содержаться без больших расходов, и каждый, кто пользуется своей долей защиты, должен платить из своего имущества свою долю на его содержание. Но все же это должно делаться с его собственного согласия, то есть с согласия большинства, которое дает его либо само, либо через избранных им представителей. Ведь если кто-либо будет претендовать на право накладывать и взимать налоги с народа своей собственной властью и без такого согласия со стороны народа, то он тем самым посягает на основной закон собственности и препятствует осуществлению цели правительства. Ведь каким правом собственности могу я обладать на то, что другой может по праву взять себе, когда ему заблагорассудится?”

Локка часто называют в числе основных теоретиков демократического государственного устройства. Его идеал – английская конституционная монархия, в которой воплощено равновесие интересов личности и государства. Взгляды Локка нашли яркое выражение в “Декларации независимости США” и в “Декларации прав человека и гражданина” во Франции.

В первой половине XIX в. швейцарский экономист Жан Симон де Сисмонди (1773–1842) в своей работе “Новые начала политэкономии” (1819) сформулировал *теорию наслаждения*. По ней налог есть цена, уплачиваемая гражданином за полученные им от общества наслаждения, как наслаждение от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности.

В этот же период складывается *теория налога как страховой премии* (француз Адольф Тьер (1797–1877), английский экономист Джон Рамсей Мак-Куллох (1789–1864)). Налог, по их мнению, – это страховой платеж, который уплачивается подданными государства на случай наступления какого-либо риска. Смысл такого налога – обеспечить финансирование затрат правительства по обеспечению обороны и правопорядка.

Основные налоговые теории стали формироваться в качестве научных концепций начиная с XVIII в. Представляя собой свод важнейших принципов и положений по формированию облагаемой базы и распределению налогового бремени, они стали именоваться в буржуазной науке как “общая теория налогов”. Основные ее направления складывались под непосредственным воздействием экономического и политического развития общества.

Авторами *классической теории налогов (теории налогового нейтралитета)* являются А. Смит и Д. Рикардо. По их мнению, налоги есть основной вид государственных доходов для покрытия затрат по содержанию правительства<sup>1</sup>.

Шотландский экономист и философ А. Смит (1723–1790) в критике “единого налога”, предложенного физиократами, отстаивал идею налогообложения соответственно ренте. Его принято считать основоположником теории производства и распределения. Его фундаментальный труд “Исследования о природе и причинах богатства народов”, увидевший свет в 1776 г., и в

---

<sup>1</sup> Брызгалин А. В. Указ. соч. С. 35.

настоящее время не утратил своей актуальности. Смит провел исследование структуры доходов и расходов государства, описал основные принципы налогообложения и проанализировал современные ему принципы. Налогообложение он характеризовал в контексте высокой идеи “очевидной и простой системы естественной свободы”. А. Смит развил мысль о том, что при определенных условиях частные интересы действительно могут гармонически сочетаться с интересами общества. В достижении такой гармонии налоги играют одну из определяющих ролей.

Проанализировав современные ему налоговые системы развитых государств, А. Смит выступил за систематизацию налогового администрирования, недопущение установления чрезмерного налогового бремени ввиду оказываемого им депрессивного действия на национальную экономику, сокращения или полной отмены таможенных пошлин для стимулирования внешней торговли.

Самым известным последователем и сторонником идей А. Смита был английский ученый Давид Рикардо. Его главный труд “Начала политической экономии и налогового обложения”, увидевший свет в 1817 г., стал классическим в экономической науке.

Из работ основоположников экономической мысли (У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо и др.) можно извлечь практически однотипное обоснование необходимости налога. В той или иной интерпретации налогообложение объясняется ими как добровольное подаяние во благо развития нации. Отсюда и русское слово “подать” – от слова “подаяние”, т. е. добровольное пожертвование средств во имя общего блага. Вплоть до середины XVIII в. в русском языке для обозначения государственных сборов использовалось слово “подать”. Впервые в отечественной экономической литературе термин “налог” употребил в 1765 г. русский историк А. Я. Поленов (1738–1816) в своей работе “О крепостном состоянии крестьян в России”. С XIX в. термин “налог” стал основным при характеристике процесса изъятия денежных средств в доход государства. Теоретические представления русских ученых о налогах во многом следовали за научными открытиями Запада. В то же время они отражали сугубо специфические особенности, русскую самобытность.

Следующий этап развития налогообложения начинается с середины XIX в. К этому времени относится глубинное изуче-